

# 45. Het dak op! De potentie en knelpunten van optoppingsconstructies (deel I)

MW. MR. F. STROUCKEN, MW. MR. M.B. DE BLOK, MR. E.W.E.M. COX EN MW. MR. P.S.I. WILMINK

Het optoppen van gebouwen waarbij een of meerdere (extra) bouwlagen gecreëerd worden biedt kansen en mogelijkheden voor de schaarste op de vastgoedmarkt. In een tijd waarin we te maken hebben met complexe uitdagingen waar het betreft het vergroten van de woningvoorraad is het van belang te kijken waar oplossingen (kunnen) liggen. Via optoppingsconstructies kunnen vele extra vierkante meters bebouwing per oppervlakte worden gerealiseerd. Toch worden dergelijke constructies in Nederland nog niet op grote schaal toegepast. In dit eerste artikel belichten we vanuit civiel-juridisch en fiscaal perspectief enkele aandachtspunten omtrent (wijziging) splitsing in appartementsrechten in de situatie dat de gemeenschap bestaat uit volle eigendom. In het volgende artikel zullen we – onder meer – nader ingaan op de situatie dat de gemeenschap bestaat uit een recht van erfpacht of opstal.

## 1. Inleiding

Veel ongebruikte (vooral platte) daken zouden door het realiseren van een zogenoemde ‘top-up’ (ook wel ‘opbouw’ of ‘optopper’ genoemd) een extra functie kunnen krijgen. Te denken valt aan het plaatsen van een nieuwe verdieping op een bestaand (woon)gebouw. Vaak wordt voor optoppen gekozen vanwege de wens om meer woningen te creëren en de wens tot verduurzaming, energietransitie en/of het kwalitatief verbeteren van het gebouw. Wat hiertoe de mogelijkheden zijn, hangt af van de bestaande juridische structuur en uitgangspunten, van de feitelijke en technische staat van het object en de zich daarin bevindende technische installaties en aan- en afvoerleidingen en bedradingen. Zo dient de top-up volgens het bestemmingsplan te zijn toegestaan en is er voor de realisatie van de top-up een omgevingsvergunning nodig en dient het bestaande gebouw draagkrachtig en stabiel genoeg te zijn om de uitbreiding met een extra verdieping te kunnen dragen.

Uit onderzoek blijkt dat (complexmatige) meergezinswoningen zich het beste zullen lenen voor optoppen.<sup>1</sup>

Woningcorporaties worden als belangrijkste woningeigenaar van deze meergezinswoningen gezien als doelgroep met de meeste kansen.<sup>2</sup> Echter, gelet op de ambitie van het kabinet om 900.000 woningen te realiseren tussen nu en

2030, zal ook gekeken moeten worden naar de mogelijkheden ten aanzien van het benutten van daken van gebouwen die toebehoren aan meerdere gerechtigden. In de onderhavige bijdrage wordt uiteengezet hoe ook deze daken benut zouden kunnen worden middels optopping en welke juridische haken en ogen daar mee gemoeid gaan, meer specifiek voor wat betreft gebouwen met meerdere eigenaars die vanwege de gestapelde bouw zijn gesplitst in appartementsrechten. Deze splitsingen kunnen variëren van eenvoudige splitsingen met enkele eigenaars tot meervoudige, complexe hoofd- en ondersplitsingen met tientallen tot zelfs honderden verschillende eigenaars (en hun financiers) en waarin een erfpachtrecht en/of opstalrecht in de splitsing (kunnen) zijn betrokken. In dit artikel nemen wij als uitgangspunt dat er sprake is van een (niet-tijdelijke) top-up op het dak van een uitgepond gebouw, met verschillende (particuliere) gerechtigden als appartementsgerechtigde(n) en een vereniging van eigenaars (zogenoemd ‘gespikkeld bezit’).

## 2. Top-up en splitsing in appartementsrechten

### 2.1 Splitsing in appartementsrechten

Een splitsing in appartementsrechten geschiedt door een (de) daartoe bevoegde(n) door middel van een hiertoe bestemde notariële akte, gevolgd door inschrijving van die akte in de openbare registers (art. 5:109 lid 1 BW). Als gevolg hiervan ontstaan separate registergoederen: de appartementsrechten. Een appartementsrecht is een zakelijk recht dat is opgebouwd uit twee componenten: a) een aandeel in de eigendom van het gehele gebouw en/of de grond (of een aandeel in het gehele erfpacht- of opstalrecht) (de gemeenschap); en b) een exclusief zakelijk

<sup>1</sup> Deze veelal standaardbouw uit de jaren 60, 70 en 80 met platte daken biedt vanwege de standaardmaatvoering de meeste kans om de optopping te standaardiseren.

<sup>2</sup> Onderzoeksrapport van Stec Groep aan Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties ‘De potentie van splitsen en optoppen’ d.d. 20 maart 2023.

gebruiksrecht van bepaalde gedeelten van het gebouw en/of de grond die blijkens hun inrichting bestemd zijn of worden om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt. Het mede-eigendomsrecht en het gebruiksrecht zijn onverbrekkelijk met elkaar verbonden en kunnen niet afzonderlijk worden overgedragen. De wet somt enige vereisten op waaraan de inhoud van de akte van splitsing ten minste moet voldoen (art. 5:111 BW), waaronder een nauwkeurige omschrijving van de gedeelten van het gebouw en/of de grond die bestemd zijn om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt (de zogenaamde *privégedeelten*) alsmede de vermelding van elk van die gedeelten tot welk appartementsrecht de bevoegdheid tot gebruik daarvan behoort en de aard daarvan.<sup>3</sup> Met dit laatste wordt bedoeld op de in de splitsingsakte aangegeven bestemmingen, zoals (flat)woning, parkeerplaats, commerciële ruimte, enzovoorts. Door de bouw van een top-op op het dak van een appartementengebouw worden extra vierkante meters vloeroppervlakte gecreëerd. Deze kunnen worden toegevoegd aan 1) de gemeenschappelijke gedeelten van het gebouw, 2) aan (een of meer) *privégedeelte(n)* van (een van) de eigenaars, of 3) de extra ruimte zal in de vorm van een of meerdere nieuw te ontstane appartementsrechten kunnen worden verzelfstandigd. In deze bijdrage is de laatste optie tot uitgangspunt genomen waarbij het gaat om appartementseigenaren die kiezen voor het toevoegen van nieuwe woningen aan hun gebouw die aan hen gezamenlijk dienen toe te komen en zelfstandig kunnen worden vervreemd. Aan de orde is dan een wijziging van een splitsing in appartementsrechten waarbij nieuwe appartementsrechten worden toegevoegd aan een bestaand (woon)gebouw.

## 2.2 Wijziging splitsing in appartementsrechten

Indien sprake is van een wijziging in de constructie of de omgrenzing van (delen van) het appartementengebouw waarmee een goederenrechtelijke verandering is beoogd en de oorspronkelijke akte van splitsing niet (meer) overeenstemt met de feitelijke (nieuwe) situatie is wijziging van de notariële akte van splitsing (inclusief splitsingstekening) vereist.<sup>4</sup> Dit geldt niet indien de veranderingen van tijdelijke aard zijn en zich lenen voor herstel.<sup>5</sup> Het plaatsen van een nieuwe verdieping op (het dak van) een appartementengebouw leidt tot een veranderde constructie of samenstelling van het gebouw, waarvoor derhalve wijziging van de notariële akte van splitsing (inclusief splitsingstekening) is vereist, *ongeacht* of het een gemeenschappelijk of een *privé* dak betreft.<sup>6</sup> Ook de wijziging van de akte van splitsing in appartementsrechten geschiedt door een (de) daartoe bevoegde(n) door middel van een hiertoe bestemde notariële akte, gevolgd door inschrijving van die akte in de openbare registers. Hoofregel is dat alle appartements-

eigenaren dienen mee te werken aan de wijziging van de splitsing in appartementsrechten en dat tevens toestemming nodig is van eventuele hypotheekhouders of overige beperkt gerechtigden (art. 5:139 BW). Een wijziging van de splitsingsakte in het kader van optopping zal overigens vrijwel nooit op zichzelf staan, doch doorgaans samenhangen met een wijziging inhoudende dat de breukdelen vervangen dienen te worden en/of de stemverhouding aanpassing behoeft, omdat deze doorgaans zijn gebaseerd op de vierkante meters vloeroppervlakte. Ook dit vereist een wijziging van de notariële akte van splitsing c.q. het reglement of de statuten van de vereniging van eigenaars. Indien het gebouw is gesplitst in (hoofd)appartementsrechten waarvan er een of meerdere op hun beurt zijn ondergesplitst in (onder)appartementsrechten (welke mogelijk opnieuw verder zijn onder-ondergesplitst in (onder)(onder)appartementsrechten et cetera) is wijziging van de (alle) akten van splitsing (inclusief de (alle) splitsingstekeningen) nodig. Het optoppen betreft immers een wijziging in de goederenrechtelijke situatie. Indien een of meer eigenaars niet wenst mee te werken aan het wijzigen van de akte van splitsing of hieraan onredelijke voorwaarden stelt kan deze medewerking worden vervangen door een rechterlijke machtiging. Dit is vaak tijdrovend en kostbaar en zou zoveel mogelijk voorkomen moeten worden. Een wijziging van de splitsingsakte is vaak een organisatorische hobbel voor verenigingen van eigenaars waar veel verschillende eigenaren deel van uitmaken. De potentiële opbrengsten van optoppen wegen voor eigenaren met een kortetermijnperspectief niet altijd op tegen eventuele kosten of overlast. Wij zien hier voor het bestuur van de vereniging van eigenaars een belangrijke rol om het nut en de noodzaak van het optoppen -eventueel in combinatie met verduurzaming van het gebouw- zo goed mogelijk toe te lichten.

## 2.3 Wijziging met 80%-meerderheidsbesluit?

Een wijziging van de akte van splitsing in appartementsrechten kan in beginsel ook plaatsvinden door het bestuur van de vereniging van eigenaars, mits daaraan een vergaderingsbesluit ten grondslag ligt genomen met een meerderheid van ten minste vier vijfden (80%) van het aantal stemmen dat aan de appartementseigenaars toekomt of met een zodanig grotere meerderheid als in de akte van splitsing is bepaald (art. 5:139 lid 2 BW). Daarnaast is toestemming vereist van degenen die een beperkt recht op een appartementsrecht hebben. Aan bedoeld wetsartikel dat in 2005 werd ingevoerd lag volgens de wetsgeschiedenis ten grondslag dat het wijzigen van de akte van splitsing met medewerking van alle appartementseigenaars in de praktijk als 'te restrictief' werd ervaren.<sup>7</sup> Als voorbeeld werd genoemd het tegenhouden of vertragen van een bij oudere gebouwen noodzakelijke renovatie doordat de daartoe noodzakelijke wijziging van de akte van splitsing niet of niet zonder rechterlijke machtiging mogelijk bleek door de weigering tot

3 Vgl. ook art. 20 lid 1 Kadasterwet.

4 Dijkman-Derkman, *JBN* 2014/2, nr. 8

5 HR 7 april 2000, *NJ* 2000, 638. Wij gaan er in deze bijdrage vanuit dat beoogd wordt de top-up permanent te plaatsen en dat deze verandering zich niet leent voor herstel.

6 Asser/Bartels & Van Velten 5 2017/585.

7 Wet van 19 februari 2005 tot wijziging van titel 5.9 (Appartementsrechten) van het Burgerlijk Wetboek, *Stb.* 2005, 89, in werking getreden met ingang van 1 mei 2005, *Stb.* 2005, 160.

medewerking aan die wijziging van een minderheid van de appartementseigenaars, of zelfs van één enkele appartementseigenaar. Art. 5:139 lid 2 BW maakt geen onderscheid naar gelang de aard van de beoogde wijziging. Vraag is of in navolging van de wijziging van de akte van splitsing er vervolgens (al dan niet in dezelfde akte) een toedeling van (een van de) appartementsrechten aan (een of meer van) de eigenaars dient plaats te vinden en of in zulks geval eveneens een 80%-meerderheidsbesluit volstaat. In februari oordeelde de Hoge Raad dat een wijziging van de akte van splitsing die inhoudt dat een *gemeenschappelijk* gedeelte in een appartementencomplex wordt *toegedeeld* aan *een van de eigenaars* slechts volgens de hoofdregel van art. 5:139 lid 1 BW kan worden geëffectueerd en dus medewerking van *alle* eigenaars is vereist.<sup>8</sup> Toepasselijkheid van lid 2 ligt volgens de Hoge Raad in een dergelijk geval niet voor de hand, nu toedeling een daad van *beschikking* is waarvoor een leveringshandeling vereist is waartoe niet de vereniging van eigenaars maar de appartementseigenaars zelf bevoegd zijn. De vereniging van eigenaars is slechts bevoegd tot vertegenwoordiging van de gezamenlijke appartementseigenaars voor zover het gaat om het *beheer* van de gemeenschap (art. 5:126 lid 1 en 5 BW). Zoals al eerder aangegeven nemen wij in deze bijdrage als uitgangspunt dat nieuwe zelfstandige appartementsrechten worden gecreëerd waarbij de opbrengsten uit eventuele verkoop (of verhuur) door de appartementseigenaars gebruikt zouden kunnen worden voor renovatie, verduurzaming en/of energietransitie. Dit leidt tot een win-winsituatie: immers er worden meer woningen gecreëerd en daarnaast komen er extra financiële middelen ter beschikking om een verouderd gebouw toekomst-proof te maken. Om dit te bewerkstelligen dienen ons inziens de nieuwe appartementsrechten aan alle eigenaars tezamen te worden toebedeeld en is mitsdien alsnog de medewerking van alle appartementseigenaars benodigd met alle nadelen van dien.

#### 2.4 Top-up: een gemeenschappelijk gedeelte?

In de literatuur wordt door Vonck geopperd om het exclusieve gebruik van de nieuw te creëren appartementsrechten middels een splitsingswijziging toe te voegen aan een of meerdere van de reeds bestaande appartementsrechten.<sup>9</sup> Het vergroten van appartementsrechten kan volgens hem plaatsvinden *zonder toedeling* en derhalve met toepassing van het stemquotum als bedoeld in art. 5:139 lid 2 BW om vervolgens de vergrote appartementsrechten verder onder te splitsen in twee separate (onder)appartementsrechten teneinde één daarvan te kunnen vervreemden. Hij lijkt het arrest van de Hoge Raad van 23 februari 2023 hiermee anders te benaderen dan advocaat-generaal Rank-Berenschot die vooral waarde toekent aan de omstandigheid dat een privégedeelte wordt uitgebreid *ten laste van een gemeenschappelijk gedeelte*. Het hoeft daarbij volgens haar niet uit te maken of gebruik wordt gemaakt van het vergroten van de privégedeelte(n) in de akte van wijziging

zelf, of van een leveringshandeling. In haar visie zou voor beide rechtshandelingen medewerking van alle appartementseigenaars vereist zijn.<sup>10</sup>

Recent is door de Rechtbank Den Haag een uitspraak gewezen die zowel recht lijkt te doen aan de uitleg van Vonck als die van Rank-Berenschot. Ingevolge deze uitspraak kan bij een wijziging van de akte van splitsing inhoudende een vergroting van een privégedeelte middels toevoeging van een nieuw gerealiseerde dakopbouw ook art. 5:139 lid 2 BW van toepassing zijn en hoeft wijziging van de akte van splitsing dus niet enkel volgens de hoofdregel van art. 5:139 lid 1 BW te worden geëffectueerd.<sup>11</sup> Doorslaggevend in deze uitspraak was het antwoord op de vraag of de wijziging van de akte van splitsing betrekking heeft op een *gemeenschappelijk gedeelte* van het appartementengebouw. De ruimte (luchtkolom) boven het dak van een appartementengebouw behoort volgens de kantonrechter in beginsel aan geen van de eigenaren toe. De wijziging van de akte van splitsing heeft geen betrekking op (de bestemming van) het dak zelf, maar op de realisatie van de top-up op de appartementen. Met die top-up wordt het (al dan niet gemeenschappelijke) dak weliswaar verplaatst, maar van een (inhoudelijke) wijziging aan een gemeenschappelijk gedeelte van het complex is geen sprake. De gevels aan de voor- en achterzijde van het gebouw zullen een groter oppervlak gaan bestrijken. Ook dat grotere oppervlak behoorde echter eerder aan geen van de appartementseigenaren toe.

Ingevolge deze uitspraak komt men in geval van optopping waarbij bestaande appartementsrechten worden vergroot niet toe aan toedeling/levering. Dit is in lijn met de benadering van Vonck. Dat leidt ertoe dat art. 5:139 lid 2 BW bij optopping van toepassing kan zijn en dient een wijziging van de akte van splitsing wegens het realiseren van een (of meer) extra verdieping(en) dus niet enkel volgens de hoofdregel van art. 5:139 lid 1 BW te worden geëffectueerd. Vonck lijkt er evenwel vanuit te gaan dat deze routing eveneens toegepast kan worden in het geval een splitsing in appartementsrechten wordt gewijzigd ten laste van een reeds bestaand gemeenschappelijk gedeelte. Het lijkt erop dat ook de bezwaren die Rank-Berenschot opwerpt en waarbij het gemeenschapsaspect dient te prevaleren om art. 5:139 lid 2 BW van toepassing te kunnen laten zijn, worden weggenomen. De luchtkolom behoort immers volgens de rechtbank aan *geen* van de eigenaren toe, zodat niet wordt uitgebreid ten laste van een gemeenschappelijk gedeelte.

Ons inziens is het mitsdien van belang na te gaan of bij optoppen sprake is van een (inhoudelijke) wijziging aan een gemeenschappelijk gedeelte van het complex. Dit zal veelal niet het geval zijn als de top-up geplaatst wordt op een dak dat ook na het plaatsen van de top-up haar func-

8 HR 24 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:286 (WPNR 2023/7406).

9 F.J. Vonck, 'Splitsingswijzigingen na 24 februari 2023', WPNR 2023/7406.

10 ECLI:NL:PHR:2022:970

11 Rb. Den Haag 23 mei 2023, nrs. 10172397 RL EXPL 22-17451 e.a. (ECLI:NL:RBDHA:2023:7511).

tie behoudt en ongeacht of het een gemeenschappelijk of een privédak betreft. De functie van het dak als waterdichte afsluiting van het gebouw zal immers niet verloren gaan; het dak zal enkel worden verplaatst. Bovendien wordt geen van de overige appartementseigenaars beperkt in het genot van de oorspronkelijke bestemming van het dak, omdat de eigenaren nog steeds van het dak kunnen genieten zoals ze dat voorheen deden.<sup>12</sup> Dat is bij het plaatsen van een top-up doorgaans ook het geval. Dit zal naar onze mening wellicht anders zijn in het geval het dak haar oorspronkelijke functie (deels) verliest, bijvoorbeeld als het dak oorspronkelijk (tevens) als parkeerterrein werd gebruikt.

## 2.5 Limitatieve afwijzingsgronden art. 5:140b BW

Uitgaande dat gebruik kan worden gemaakt van art. 5:139 lid 2 BW verdient ook art. 5:140b BW aandacht. Om voldoende recht te doen aan de belangen van appartementseigenaars die een beoogde wijziging van de akte van splitsing niet steunen, is de regeling van art. 5:140b BW ingevoerd. Op vordering van een appartementseigenaar die niet voor een overeenkomstig art. 5:139 lid 2 BW bij meerderheid van stemmen genomen besluit tot wijziging van de akte van splitsing heeft gestemd, wordt het besluit bij rechterlijke uitspraak vernietigd, tenzij de limitatieve afwijzingsgronden uit art. 5:140b lid 3 BW zich voordoen. Deze houden in dat de kantonrechter de vordering tot vernietiging kan afwijzen als de eigenaar die de vordering instelt geen schade lijdt of hem een redelijke schadeloosstelling wordt aangeboden en voor de betaling hiervan voldoende zekerheid is gesteld. De bevoegdheid om vernietiging te vorderen verjaart door verloop van drie maanden, welke termijn begint met de aanvang van de dag, volgende op die waarop het besluit door de vergadering van eigenaars is genomen. De kans dat eigenaars mogelijk schade lijden, bijvoorbeeld door waardevermindering van hun appartement, lijkt in het geval van optoppen niet meteen voor de hand te liggen, althans niet op de langere termijn. Een belangrijk voordeel van optoppen zoals in deze bijdrage wordt bedoeld is juist het verbeteren van de kwalitatieve aspecten van de woningen en de buurt waarin deze zijn gelegen, waaronder de uitstraling, de leefbaarheid, de doorstroming, en de inzet als verdienmodel om te komen tot renovatie en verduurzaming van een complex.

## 3. Fiscaliteit

### 3.1 Vastgoedfiscaliteit in vogelvlucht

In beginsel is op grond van art. 2 lid 1 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer ('WBRV') overdrachtsbelasting verschuldigd over de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, waaronder de verkrijging van een appartementsrecht, maar ook een opstal- of erfpachtrecht. Voorts wordt (ook) omzetbelasting geheven over leveringen van in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan

deze zijn onderworpen, mits de vervreemder handelt in de hoedanigheid van btw-ondernemer en voorts sprake is van een onroerende zaak die op het moment van de btw-levering niet of minder dan twee jaar in gebruik is (een nieuw gebouw (in aanbouw)), een fiscaal bouwterrein of indien partijen gezamenlijk opteren voor een met btw-belaste levering.

Op basis van art. 3 lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 ('Wet OB') wordt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van een beperkt recht (met uitzondering van pand en hypotheek) onder voorwaarden eveneens aangemerkt als btw-levering. Daarvoor is vereist dat de vergoeding (vermeerderd met de omzetbelasting) ten minste gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van het beperkte recht en ten minste gelijk aan de objectieve kostprijs van de onderliggende onroerende zaak. Is de vergoeding (plus omzetbelasting) lager dan de waarde in het economische verkeer of kostprijs, dan is voor de btw-heffing sprake van een (verhuur)dienst. Bij de vestiging, overdracht, etc. van beperkte rechten voor onbepaalde tijd, zal doorgaans aan de waarde- en kostprijsstoets zijn voldaan.

Om de btw-behandeling van de levering vast te kunnen stellen, is de fiscale kwalificatie van de onderliggende onroerende zaak relevant. De levering door een btw-ondernemer van een btw-bouwterrein of een nieuw vervaardigd gebouw dat niet of minder dan 2 jaren in gebruik is, is van rechtswege btw-belast. In andere gevallen treedt alleen btw-heffing op als partijen hiervoor gezamenlijk opteren. De verkrijging krachtens een van rechtswege btw-belaste levering is doorgaans vrijgesteld van overdrachtsbelasting, mits de onroerende zaak niet of minder dan 6 maanden gebruikt / verhuurd is. Wordt het vastgoed volledig btw-vrijgesteld aangewend, dan geldt een periode van 24 maanden.

### Dak als fiscaal bouwterrein?

Op grond van art. 11 lid 6 Wet OB wordt onder een bouwterrein verstaan: 'onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen.' In art. 12 lid 3 van de Btw-richtlijn wordt *building land* omschreven als: '*any unimproved or improved land on which the building stands*'. Hieruit lijkt te volgen dat daadwerkelijk sprake moet zijn van grond, wil een bouwterrein kunnen bestaan. Het is daarentegen mogelijk dat wanneer er constructies zijn die zich in de grond bevinden, er alsnog sprake is van (onbebouwde) grond. Er is dan een onderverdeling te maken van een ondergronds gebouw en daarboven onbebouwde grond (het maaiveld). Dit kan zich ook voordoen met nog in de grond bevindende (oude) heipalen, reguliere (doorgaande) leidingen voor gas, water, elektra, etc.<sup>13</sup> Volgens de staatssecretaris van Financiën is het maaiveldniveau bepalend. Zo staat een ondergrondse parkeergarage niet in de weg aan de kwalificatie als btw-bouwterrein van het maaiveld zelf, ook niet indien enkele

12 Vgl. ook Rb. Amsterdam 18 oktober 2006, ECLI:NL:RBAMS:2006:BA1268 en Hof Amsterdam 24 juli 2008, ECLI:NL:GHAMS:2008:BM4525.

13 Zie in dit verband onderdeel 4.3.2 van het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.

onderdelen van de parkeergarage boven het maaiveld uitsteken. Daarentegen kan volgens de staatssecretaris een luchtkolom boven de bestaande weg (oudbouw), bijvoorbeeld voor het realiseren van een bruggebouw, niet worden aangemerkt als btw-bouwterrein.<sup>14</sup>

Indien sprake is van een top-up, dan wordt de top-up gerealiseerd bovenop een reeds bestaand gebouw. Omdat in zo'n geval geen sprake is van (onbebouwde) grond dan wel van een ondergronds gebouw, menen wij dat het dak van het gebouw waarop de top-up wordt gerealiseerd niet kan worden aangemerkt als (fiscaal) bouwterrein.

### Top-up als zelfstandig nieuw gebouw?

Daarnaast is het vraagstuk ten aanzien van de zelfstandigheid van onroerende zaken van belang voor de fiscaliteit, omdat iedere (zelfstandige) onroerende zaak zijn eigen fiscale regime kent. In beginsel geldt dat fysiek gescheiden gebouwen / zaken steeds als afzonderlijke zaken in aanmerking worden genomen. Dit is anders wanneer deze zaken zich niet voor zelfstandig gebruik lenen.<sup>15</sup> Met fysiek gescheiden wordt bedoeld dat de onroerende zaak in bouwkundig opzicht is te onderscheiden als een zelfstandig (gedeelte van een) gebouw. Met zelfstandig gebruik wordt bedoeld op in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken of te exploiteren. Als voorbeeld wordt in een beleidsbesluit<sup>16</sup> gegeven een pand met twee verdiepingen met elk een zelfstandige toegang (in- dan wel uitpandig). Dit kan ook indien de verdiepingen slechts bereikbaar zijn met één gemeenschappelijke uitpandige toegang/lift. Daarnaast kan ook gedacht worden aan eigen voorzieningen, zoals een toiletgroep, pantry en/of nutsaansluiting(en).

De top-up kan volgens ons onder omstandigheden als een fiscaal afzonderlijke zaak worden aangemerkt. Of dit het geval is, zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld, onder meer aan de hand van de volgende vragen:

- welke voorzieningen worden op het dak getroffen voor de realisatie van de top-up?
- hoe wordt de top-up gerealiseerd op het dak; is deze makkelijk te demonteren en/of te verplaatsen (na realisatie) en hoe is de top-up 'vast' gemaakt aan/op het dak?
- in hoeverre heeft de top-up een functie voor het gebouw als geheel, of helemaal niet?
- is sprake van een eigen/externe lift en ingang?
- zijn er voorzieningen zoals een pantry, toiletgroep, aansluiting op nutsvoorzieningen, anderszins aanwezig?
- is de top-up afsluitbaar?
- is de top-up afzonderlijk te gebruiken / exploiteren?

Een top-up zou volgens ons in de btw-sfeer kunnen worden uitgegeven of overgedragen, indien de top-up

– met inachtneming van het vorenstaande – als afzonderlijke onroerende zaak kan worden aangemerkt en de uitgifte of overdracht plaatsvindt na start bouw en binnen 2 jaar na de eerste ingebruikneming. Hetzelfde zou gelden als de top-up niet als afzonderlijke zaak kan worden aangemerkt, maar door de verbouwing het gebouw in zijn geheel als nieuw vervaardigde zaak moet worden aangemerkt (vernieuwbouw). Wordt de top-up een onzelfstandig onderdeel van het bestaande gebouw, dan zal de uitgifte of levering btw-vrijgesteld zijn<sup>17</sup> en belast met overdrachtsbelasting.

### 3.2 Fiscale consequenties wijziging appartementssplitsing

Indien bij een wijziging van de appartementssplitsing de feitelijke gerechtigdheid van partijen tot de appartementsrechten c.q. hun grondposities in economische zin niet wijzigt, vinden we het verdedigbaar dat geen sprake is van een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting. De feitelijke gerechtigden verwerven immers niet meer rechten dan zij al hadden, zodat ons inziens geen sprake is van een verkrijging.<sup>18</sup> Zulks is bijvoorbeeld het geval indien de top-up wordt verzelfstandigd in de vorm van een (of meerdere) nieuw appartementsrecht(en), die conform de oorspronkelijke aandelenverhouding aan de huidige appartementseigenaren worden toebedeeld.

Een onderlinge verandering van de aandelen tussen de appartementseigenaars c.q. de toedeling van het aantal vierkante meters aan (een of meer der) partijen die (wel) afwijkt van de oorspronkelijke breukdelen, zal volgens ons (wel) tot een verkrijging in de zin van de WBRV leiden en derhalve tot heffing van overdrachtsbelasting over de waarde in het economische verkeer, met dien verstande dat deze waarde ten minste gelijk is aan de waarde van de tegenprestatie.

Wanneer een toedeling plaatsvindt die afwijkt van de oorspronkelijke breukdelen, kan sprake zijn van een levering dan wel een dienst voor btw-doeleinden. Daarvoor is evenwel van belang de vragen of (i) de appartementseigenaars en/of andere betrokken partijen handelen in hun hoedanigheid van btw-ondernemer en (ii) welke fiscale kwalificatie aan de onderliggende onroerende zaak toekomt (zelfstandig of niet, nieuwbouw of oudbouw). Let wel, in tegenstelling tot de overdrachtsbelasting knoopt de omzetbelasting aan bij de tegenprestatie en niet bij de waarde in het economische verkeer van de onderliggende zaak. Indien partijen geen of een symbolische vergoeding overeenkomen, is geen sprake van een economische activiteit en zal geen btw-heffing plaatsvinden. Indien partijen een vergoeding overeenkomen die lager is dan de kostprijs (met inbegrip van de omzetbelasting), doch meer dan symbolisch is, dan is wel sprake van een btw-relevante handeling.

14 Onderdeel 3.2.2 van het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.

15 HR 14 oktober 2005, nr. 41.015, ECLI:NL:HR:2005:AU4302.

16 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.

17 Behoudens wanneer partijen gezamenlijk opteren voor een btw-belaste levering.

18 Zie in dit verband ook HR 24 december 2004, nr. 39293, ECLI:NL:HR:2004:AR8188.

#### 4. Afsluiting

Het optoppen van gebouwen biedt kansen en mogelijkheden voor de schaarste op de vastgoedmarkt, maar kent – zoals uit voorgaande volgt – diverse civiel-juridische en fiscale consequenties. In dit eerste deel hebben we gekeken naar de wijziging van een appartementssplitsing en de toedeling van eventuele nieuwe appartementenrechten. In onze volgende bijdrage zullen we onder andere ingaan op situaties met erfpacht- of opstalrechten.

##### Over de auteurs



**Mw. mr. F. Stroucken**  
Notaris / Partner



**Mw. mr. M.B. de Blok**  
Kandidaat - notaris / Counsel



**Mr. E.W.E.M. Cox**  
Fiscalist / Counsel



**Mr. P.S.I. Wilmink**  
Fiscalist

De auteurs zijn allen werkzaam in de commerciële vastgoedpraktijk van CMS